# **Tax Compliance**

# Praxishinweise zur Einführung eines steuerlichen Managementsystems

Ein Tax Compliance Management System (TCMS) dient der Sicherstellung gesetzeskonformen Verhaltens im Steuerbereich. Es dient insoweit auch der Minimierung bzw. Vermeidung finanzieller, strafrechtlicher und reputativer Risiken, die sich aus solchen Gesetzesverstößen ergeben könnten. Die zentrale Verantwortung zur Implementierung liegt zwar bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens. Aufgrund der Komplexität des Steuersystems macht es jedoch Sinn, einen steuerlichen Berater in die Errichtung und Durchführung eines solchen Systems in zentraler Funktion einzubinden. In diesem Beitrag erläutern wir Ihnen, worauf zu achten ist.

von WP/StB Wolfram Bartuschka, Dipl.-Ökonom, und RA/StB Thomas Krönauer, Master of Laws (M&A) – beide Partner bei Ebner Stolz in München

# 1 Hintergrund

"Das deutsche Steuerrecht mit seinen vielen Ausnahmen und Sonderregeln gilt als eines der kompliziertesten der Welt." (Gotthold/Eckert unter welt.de: "Millionen Deutsche schenken dem Fiskus Geld"). Dieses Zitat spiegelt wohl eine sehr weit verbreitete Meinung über das deutsche Steuersystem wider. Doch was genau macht das deutsche Steuersystem so kompliziert und für viele undurchsichtig? Zum einen wäre da die Tatsache, dass es in Deutschland 40 verschiedene Steuern gibt (Hacke unter bpb.de: "Unser Steuersystem"). Die zugehörigen maßgebenden Vorschriften unterliegen einem stetigen und ständigen Wandel durch den Gesetzgeber. Zum anderen bürdet das Steuerrecht dem Steuerpflichtigen zahlreiche Pflichten auf, die abhängig von der Steuerart und der Person des Steuerpflichtigen allgemein sehr komplex und spezifisch sein können. Wie relevant diese Pflichten vor allem im unternehmerischen Alltag sind, wird deutlich, wenn man sich vor Augen führt, dass ein durchschnittliches deutsches Unternehmen jährlich mehr als 30 steuerrechtlich relevante Erklärungen abgibt (Kromer, in: BB 2013 S. 2903, 2905). Nicht zuletzt aufgrund der Tatsache, dass deutsche Unternehmen zunehmend auch international tätig sind und deshalb zusätzlich an teilweise nicht weniger komplexe Steuergesetze des ausländischen Staates der unternehmerischen Tätigkeit gebunden sind, besteht trotz großem Pflichtbewusstsein des Erklärenden auf diesem Gebiet eine relativ hohe Fehleranfälligkeit. Da mit solchen Fehlern nicht nur finanzielle Risiken verbunden sind, sondern sich möglicherweise auch strafrechtliche Folgen anschließen und dem Unternehmen bei Bekanntwerden des Fehlers bzw. der Bestrafungen hohe Reputationsverluste drohen, ist die Diskussion über Systeme, die dazu beitragen solche Fehler zu vermeiden, aktuell wie nie.

Jedes Unternehmen muss sich daher die Frage stellen, wie sichergestellt werden kann, dass es trotz der gegebenen Komplexität sowohl die deutschen als auch alle anderen von dem Unternehmen zu beachtenden internationalen steuerrechtlichen Pflichten materiell richtig und fristgerecht erfüllt. Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden die Zielsetzung und der Aufbau eines unternehmensinternen Tax Compliance Management Systems erläutert.

Da sich viele Unternehmen aufgrund der Komplexität des Steuersystems der Hilfe eines externen Beraters in Form eines Steuerberaters bedienen, wird zudem dargestellt, welche Pflichten den Steuerberater allgemein und im Rahmen des Tax Compliance Management Systems treffen und wie der Steuerberater bestmöglich in ein Tax Compliance Management System integriert werden kann.

# 2 Ziele des Tax Compliance Management Systems

Das IDW definiert im "Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016" vom 22. Juni 2016 ein Tax Compliance Management

System wie folgt: "Ein Tax Compliance Management System (Tax CMS) ist ein abgegrenzter Teilbereich eines CMS (…), dessen Zweck die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten ist." (Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016, Tz. 8).

Zunächst soll also durch die Implementierung eines funktionsfähigen Tax Compliance Management Systems sichergestellt werden, dass alle relevanten Steuergesetze eingehalten und alle steuerlichen Pflichten, wie die fristgerechte und korrekte Abgabe von Voranmeldungen und Erklärungen, erfüllt werden. Dabei ist zu beachten, dass hier nicht immer dieselben Vorschriften und Pflichten einschlägig sind. Diese ergeben sich vielmehr in Abhängigkeit des Landes der unternehmerischen Aktivität, der Rechtsform, der Organisation etc. und können daher sehr stark variieren. Teil der Zielsetzung kann und sollte aus betriebswirtschaftlichem Blickwinkel dabei auch die Steueroptimierung, also die Minimierung der Steuerlast durch die Ausnutzung gesetzlicher Gestaltungsspielräume, sein (Besch/Starck, in: Corporate Compliance, 2016, § 33, Rn. 14).

Durch die Einführung eines Tax Compliance Management Systems zur Sicherstellung gesetzeskonformen Verhaltens im Steuerbereich sollen sowohl finanzielle (in Form von Säumnis- oder Verspätungszuschlägen) als auch strafrechtliche und reputative Risiken, die sich aus etwaigen Gesetzesverstößen ergeben könnten, minimiert bzw. gänzlich vermieden werden.

Einer der Auslöser für die Relevanz der Diskussion um die Erforderlichkeit und Nützlichkeit eines Tax Compliance Management Systems ist die nach Abschaffung der sog. Teilselbstanzeige beobachtete Zunahme der Weiterleitung von Steuererklärungsberichtigungen zur strafrechtlichen Würdgung an die Straf- und Bußgeldstelle bzw. die Staatsanwaltschaft (Kowallik, in: DB 2017 S. 385).

Wird nachträglich erkannt, dass eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung abgegeben wurde, hat die Geschäftsführung des Unternehmens die Pflicht, dies dem Finanzamt mitzuteilen und die Steuererklärung unverzüglich zu korrigieren (§ 153 Abs. 1 AO). Falls ein solcher Fehler allerdings den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO oder der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO erfüllt, ergeben sich daraus ggf. auch strafrechtliche Konsequenzen für das Unternehmen und dessen Geschäftsleitung (Hilsebein, in: CB 2016 S. 119). Entscheidend und daher auch oft strittig ist in diesem Zusammenhang die Abgrenzung der bloßen Berichtigung von der strafbefreienden Selbstanzeige, da es bei einer ordnungsgemäßen Berichtigung lediglich zu einer Steuernachzahlung (ohne Hinterziehungszinsen) kommt, während bei einer Steuerhinterziehung zusätzlich Zinszahlungen und ein Selbstanzeigezuschlag hinzukämen (Karla/Geier, in: CB 2016 S. 474, 475). Das Bundesministerium der Finanzen hat im Anwendungserlass (AEAO) zu § 153 AO mit Schreiben vom 23.5.2016 zur Abgrenzung von Berichtigungs- und Selbstanzeigen Stellung genommen (BMF, Schreiben v. 23.5.2016, BStBl 2016 I S. 490, Tz. 2.6): "Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls."

Das IDW versteht dabei den Begriff "innerbetriebliches Kontrollsystem" als einen Teilbereich eines Compliance Management Systems (CMS), welcher unter Berücksichtigung von rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichtet ist (Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016, Tz. 3). Durch die Implementierung eines Tax Compliance Management Systems kann das Unternehmen zeigen, dass alles Erforderliche unternommen wurde, um Fehlern vorzubeugen. Ein Organisationsverschulden liegt damit nicht vor. Insgesamt würde das wiederum dazu führen, dass die Berichtigung als schlichte Berichtigung und nicht als Selbstanzeige anzusehen wäre. Allerdings behält sich die Steuerverwaltung auch bei einem bestehenden Tax Compliance Management System eine Prüfung des Einzelfalls vor, da Vorsatztaten regelmäßig nicht durch ein solches System ausgeschlossen werden können (BMF, Schreiben v. 23.5.2016, BStBl 2016 I S. 490, Tz. 2.6).

Darüber hinaus kommt dem Tax Compliance Management System eine Reaktionsfunktion zu. Kommt es im Unternehmen zu Gesetzesverstößen, soll das Tax Compliance System dazu dienen, diese aufzudecken und entsprechende Gegenmaßnahmen einzuleiten.

Zudem wurde durch Zivilgerichte entschieden, dass die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens im Rahmen ihrer Legalitätspflicht dafür Sorge zu tragen haben, dass das Unternehmen so organisiert und beaufsichtigt wird, dass keine Gesetzesverstöße im Steuerbereich erfolgen (z.B. LG München I vom 10.12.2013, 5 HK O 1387/10, DB 2014 S. 766). Seiner Organisationspflicht genügt der gesetzliche Vertreter bei entsprechender Gefährdungslage nur dann, wenn er eine auf Schadensprävention und Risikokontrolle angelegte Compliance-Organisation einrichtet. Entscheidend für den Umfang im Einzelnen sind dabei Art, Größe und Organisation des Unternehmens, die zu beachtenden Vorschriften, die geografische Präsenz wie auch Verdachtsfälle aus der Vergangenheit. Die Einhaltung des Legalitätsprinzips und demgemäß die Einrichtung eines funktionierenden Compliance-Systems gehört zur Gesamtverantwortung der Geschäftsführung. Zur Vermeidung dieser Haftung gegenüber dem Unternehmen ist die Einrichtung eines angemessenen Tax Compliance Management Systems geboten.

**Zusammenfassend** hat das Tax Compliance Management System somit zwei grundsätzliche Ziele: Auf der einen Seite dient es der präventiven Vermeidung von steuerrechtlichen, strafrechtlichen und zivilrechtlichen Risiken, auf der anderen Seite dient es aber auch dazu. Compliance-Verstöße aufzudecken und entsprechende Gegenmaßnahmen einzuleiten dies immer auch vor dem Hintergrund und im Rahmen des Zulässigen, die Steuerlast des Unternehmens zu begrenzen.

# 3 Ausgestaltung des Tax Compliance Management Systems

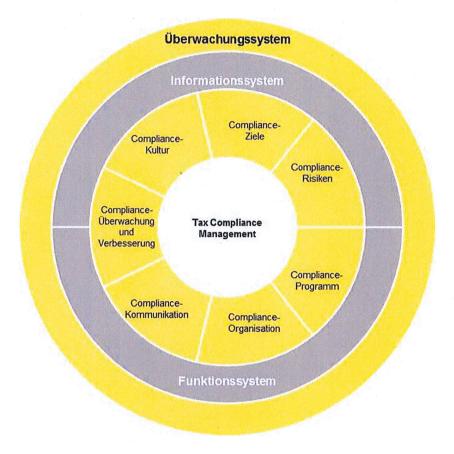
#### Verantwortlichkeit

In erster Linie stellt sich bei der Implementierung eines Tax Compliance Management Systems die Frage, in wessen Verantwortung das Projekt liegt bzw. wer dabei federführend ist. Das IDW sieht diese Verantwortung analog zur Verantwortung zur Einführung und Überwachung eines allgemeinen Compliance Management Systems klar bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens. Kommt der Vorstand oder die Geschäftsführung dieser Pflicht nicht ordnungsgemäß nach, kann dadurch eine Schadensersatzpflicht gegenüber dem Unternehmen entstehen (LG München I, Urteil v. 10.12.2013, 5 HKO 1387/10, DB 2014 S. 766).

#### Ausgestaltung – die Grundelemente

Grundlegende Voraussetzung eines funktionsfähigen und effizienten Tax Compliance Management Systems ist, dass der gesamte Prozess unternehmensweit bekannt gemacht wird, nachvollziehbar ist und dokumentiert ist (Kromer/ Henschel/Simshäuser, in: BB 2013 S. 2903).

Die nachstehende Grafik zeigt die Grundelemente eines solchen Tax Compliance Management Systems:



Für die Entwicklung eines Tax Compliance Management Systems ist zunächst die Einführung unternehmensspezifischer Funktions-, Informations- und Überwachungssysteme zu empfehlen.

Das **Funktionssystem** dient dabei der unternehmensinternen **Verteilung** der Funktionen. Das umfasst sowohl die Geschäftsleitung als auch die betroffenen internen Mitarbeiter und die ggf. hinzugezogenen externen Berater (*Besch/Starck*, in: Corporate Compliance, § 33, Tz. 91).

Das Informationssystem dient zum einen der Analyse vergangener Fehler und damit als Warnsignal für besonders fehleranfällige Bereiche und zum anderen der Information der Verantwortlichen über gesetzliche Neuerungen und daraus ggf. neu entstehender Pflichten und Risiken (Rogge, in: BB 2014 S. 664, 665).

Das Überwachungssystem bildet gewissermaßen den Rahmen der beiden erstgenannten Systeme und dient deren Überwachung. Durch die Überwachung des Funktionssystems soll einerseits gewährleistet werden, dass die den jeweiligen Personen zugeordneten Aufgaben auch (nur) von diesen erledigt werden und es zu keinen Lücken oder Überschneidungen kommt. Andererseits soll das Informationssystem dahingehend überwacht werden, dass Fehler

erkannt, aufgenommen und beseitigt werden und dass die für die Erfüllung der Steuerpflichten Verantwortlichen über Gesetzesänderungen und neue Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen **informiert** sind.

Weiter ausgestaltet werden können diese drei Grundsysteme durch **sieben** vom IDW benannte **Grundelemente** eines angemessenen Compliance Management Systems i.S.d. IDW PS 980. Die untereinander in Wechselwirkung stehenden Grundelemente sind: (1) Compliance-Kultur, (2) Compliance-Ziele, (3) Compliance-Risiken, (4) Compliance-Programm, (5) Compliance-Organisation, (6) Compliance-Kommunikation und (7) Compliance-Überwachung und Verbesserung (Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016, Tz. 22 ff.).

#### (1) Tax Compliance-Kultur

Die im Unternehmen gelebte Compliance-Kultur ist die Grundlage dafür, für wie bedeutsam die Mitarbeiter des Unternehmens die Thematik Compliance halten. Geprägt wird diese zum einen durch das **Verhalten der Unternehmensleitung** im Umgang mit Compliance-Themen ("tone-at-the-top") und zum anderen dadurch, wie diese Themen von der Geschäftsführung und den Aufsichtsorganen in das Unternehmen hinein kommuniziert werden ("tone-from-the-top").

News

Auf Basis der allgemeinen Unternehmens- und Compliance-Ziele muss die Geschäftsführung spezielle Tax Compliance-Ziele festlegen. Denkbar sind dabei Ziele wie bspw. die Minimierung des steuerlichen Cash Flows oder die Maximierung des Unternehmenswerts durch Ertragsteueroptimierung. Neben diesen quantitativen Zielen können auch qualitative Ziele festgesetzt werden. Im Sinne der Vermeidung haftungsrechtlicher und anderer Risiken sollte die Einhaltung aller relevanten steuerlichen Vorschriften all derjenigen Länder, in denen die unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird, ein wesentliches qualitatives Ziel darstellen.

In diesem Zusammenhang sollte darauf geachtet werden, dass die festgelegten Ziele konsistent, verständlich, praktikabel und mit den verfügbaren Ressourcen des Unternehmens darstellbar sind und der Grad der Zielerreichung messbar ist.

#### (3) Tax Compliance-Risiken

Vor dem Hintergrund der gewählten Tax Compliance-Ziele werden Tax Compliance-Risiken festgestellt. Dabei ist eine Analyse der unternehmensspezifischen Risiken sowie die Erstellung eines Risikoprofils des Unternehmens geboten (ähnlich einer "Tax-Due-Diligence-Prüfung"). Die erkannten unternehmensspezifischen Risiken werden anschließend in Risikoklassen eingeordnet und hinsichtlich Eintrittswahrscheinlichkeit und Folgen gewichtet. In diesem Rahmen wird – falls nicht bereits vorhanden - ein Risikoerkennungs- und -beurteilungssystem eingeführt. Besonderer Fokus sollte dabei auf den Bereichen liegen, in denen in der Vergangenheit bereits Fehler aufgetreten sind, da diese auch in der Gegenwart und Zukunft besonders fehleranfällig sein könnten.

Typische Problemfelder sind in der Praxis u. a. Verrechnungspreise und Umsatzsteuer.

#### (4) Tax Compliance-Programm

Ziel des Tax Compliance-Programms ist es, den festgestellten Tax Compliance-Risiken präventiv (vorbeugend) oder detektiv (aufdeckend) durch Einführung von Grundsätzen und Maßnahmen entgegenzuwirken und so Compliance-Verstöße zu vermeiden. Präventive Maßnahmen können dabei z.B. Schulungen, Funktionstrennungen und Checklisten sein. Mögliche detektive Maßnahmen wären u.a. verschiedene prozessintegrierte Kontrollen wie das Vieraugenprinzip oder die systematische Auswertung von Daten.

Zusätzlich sollte die Unternehmensleitung im Rahmen des Programms festlegen, welche Maßnahmen im Falle einer Compliance-Verletzung zu ergreifen sind.

#### (5) Tax Compliance-Organisation

Zudem erfordert ein wirksames Tax Compliance Management System die Festlegung einer Tax Compliance-Organisation. Das beinhaltet die

- » eindeutige, umfassende und widerspruchsfreie Verteilung der Rollen und Verantwortlichkeiten durch die Unternehmensleituna
- » Regelung einer Ablauforganisation für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten und
- » Zurverfügungstellung notwendiger Ressourcen in Form von Mitarbeitern oder IT-Strukturen.

Diese Organisation ist als integraler Bestandteil der Unternehmensorganisation anzusehen und muss daher unternehmensweit definiert sein.

Im Unternehmensalltag empfiehlt sich hierzu die Einführung eines Tax Operating Manuals (z.B. Organisationshandbuch, Fristenrichtlinie). So sind alle anzuwendenden Richtlinien zentral gesammelt, bestenfalls ständig aktuell und für alle Mitarbeiter und andere an den Prozessen beteiligte Dritte jederzeit einsehbar. Bestandteile des Manuals können Checklisten, Fristenlisten, Verhaltensanweisungen und andere Einzelrichtlinien sein (Kromer/Pumpler/Henschel, in: BB 2013 S. 791, 799).

## (6) Tax Compliance-Kommunikation

Um zu gewährleisten, dass alle in die Erfüllung steuerlicher Pflichten eingebundenen Mitarbeiter und Dritten ihre Aufgaben kennen, muss die Unternehmensleitung diese über das festgelegte Tax Compliance-Programm im Allgemeinen sowie über ihre Rollen und Verantwortlichkeiten im Speziellen informieren. Zudem muss den Betroffenen kommuniziert werden, wie die Compliance-Berichterstattung ausgestaltet ist.

#### (7) Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung

Um die fortlaufende Aktualität, Angemessenheit und Funktionsfähigkeit des Tax Compliance Management Systems sicherzustellen, muss dieses durchgehend überwacht werden.

Eine Überwachung ist nur möglich, wenn jedes Grundelement des Systems bspw. in Form von Organisations- oder Steuerrichtlinien dokumentiert ist. Wie genau die Überwachung dann aussieht, hängt zum einen von den unternehmensinternen Gegebenheiten ab. So kann z.B. – falls vorhanden - die interne Revision dabei eine entscheidende Rolle spielen. Zum anderen können Zuständigkeiten zur Überwachung neu verteilt werden oder ein Überwachungsplan entwickelt werden.

Falls dabei Mängel des Systems oder Gesetzes- bzw. Regelverstöße erkannt werden, werden diese an die Unternehmensleitung oder eine andere im Unternehmen zuständige Stelle berichtet, die infolgedessen die Fehler behebt und den Verstoß sanktioniert. Nur so kann eine laufende Verbesserung des Tax Compliance Management Systems erreicht werden.

Die sieben genannten Grundelemente eines Tax Compliance Management Systems sind grundsätzlich für alle Unternehmen relevant, jedoch bilden sie keine Mindestanforderung, sondern vielmehr einen Anhaltspunkt. Aus Gründen der Praktikabilität und der Umsetzbarkeit sind oftmals Anpassungen der einzelnen Elemente aufgrund unternehmensspezifischer Charakteristika zu empfehlen. Eine Rolle können dabei die Größe des Unternehmens, das Ausmaß der internationalen unternehmerischen Betätigungen, die Rechtsform des Unternehmens oder auch die Frage, inwiefern Leistungsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen bestehen, spielen.

# 4 Rolle des Steuerberaters im Tax Compliance Management System

### Generelle Rollen und Aufgaben

Den rechtlichen Rahmen für die Tätigkeit des Steuerberaters bildet das Steuerberatungsgesetz (StBerG). Gemäß § 3 StBerG sind u.a. Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. § 1 StBerG regelt den Anwendungsbereich und benennt dabei die Gebiete, auf denen Steuerberater tätig werden. Diese sind zusammengefasst

- a) die Hilfestellung in Steuerfragen, wie Monopolsachen, etc. (§ 1 Abs. 1 StBerG)
- b) Hilfeleistung in Steuerstraf- und Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 StBerG)
- c) die Hilfeleistung bei der Buchführung (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG)
- d) die Hilfeleistung bei der Einziehung von Steuererstattungs- oder Vergütungsansprüchen (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 StBerG).
- § 33 StBerG benennt die Inhalte der Tätigkeit wie folgt: "Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften haben die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuer-

angelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die aufgrund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung."

Darüber hinaus definiert die Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten – Berufsordnung (BOStB) in § 15 vereinbare Tätigkeiten.

Hier wird bereits ersichtlich, dass der Steuerberater eine ganze Reihe von Aufgaben übernehmen kann.

# Rollen und Aufgaben in Bezug auf das Tax Compliance Management System eines Unternehmens

In Bezug auf das Tax Compliance Management System eines Unternehmens nimmt der Steuerberater regelmäßig folgende Aufgaben ein:

» Hilfeleistung im Rahmen der Erfüllung von Buchführungspflichten

Gerade kleine und mittelständische Unternehmen vertrauen in hohem Maße ihrem steuerlichen Berater, um ihren Buchführungspflichten gerecht zu werden. Dabei kann der Steuerberater diese Aufgabe in unterschiedlicher Intensität wahrnehmen. Dies kann von der vollständigen Erfassung und Verbuchung der durch den Mandanten übersandten Rechnungen und sonstigen Belege über die Verbuchung bereits vom Mandanten vorerfasster Belege oder die reine Durchsicht der vom Mandanten erfassten und verbuchten Belege bis hin zur Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses mit einer Durchsicht der Konten und Erstellung der Abschlussbuchungen, Berechnung der Rückstellungen, Vorratsbewertung, Steuerberechnung, etc. reichen.

Oft stellt der Steuerberater darüber hinaus dem Unternehmer oder Unternehmen entsprechende betriebswirtschaftliche Auswertungen bereit und übernimmt hier (Teil-)Aufgaben des betriebswirtschaftlichen Controllings.

Auch wenn jeder Kaufmann nach § 238 HGB und Steuerpflichtige im Rahmen von §§ 140 f. AO für die Führung der Bücher letztlich selbst verantwortlich sind, kann dem Steuerberater hier eine hohe Verantwortung zukommen. Er übernimmt hier auf operativer Ebene die Erfüllung der Buchführung ohne jedoch den Kaufmann oder Steuerpflichtigen aus seiner letztendlichen Verantwortung zu entlassen.

Inhalt

News

Als Ersteller von Steuererklärungen und -voranmeldungen übernimmt der Steuerberater auf Basis der ggf. selbst von ihm operativ geführten Buchhaltung die Erstellung der entsprechenden Steuervoranmeldungen und Steuererklärungen. Ähnlich wie bei der Hilfeleistung im Rahmen der Buchhaltung bleibt die letztendliche Verantwortung für die Abgabe der Voranmeldungen und Erklärungen beim Steuerpflichtigen. Im Verhältnis zum Steuerpflichtigen übernimmt der Steuerberater jedoch die Aufgabe, die Voranmeldungen und Erklärungen auf der Basis der ihm vom Mandanten übergebenen Informationen inhaltlich richtig zu erstellen und dem Mandanten rechtzeitig zur Prüfung und Unterzeichnung vorzulegen, so dass die entsprechenden Fristen gewahrt werden können.

#### » Beratung in spezifischen steuerlichen Fragestellungen

Im Rahmen der Beratung erarbeitet der Steuerberater auf Basis einer mit dem Mandanten abgestimmten spezifischen Aufgabenstellung und seiner fachlichen Kenntnisse und der Kenntnis des Mandanten Handlungsempfehlungen oder -alternativen zu spezifischen steuerlichen Fragestellungen. Basierend auf diesen Empfehlungen trifft der Mandant anschließend Entscheidungen. Häufig unterstützt der Steuerberater den Mandanten auch bei der anschließenden Umsetzung.

# » Beratung im Rahmen von Tax Due Diligence

Ziel der Due Diligence-Untersuchungen im Rahmen von Unternehmenstransaktionen ist es, Risiken, die sich aus dem Kauf (Buy-Side Due Diligence) oder Verkauf (Sell-Side oder Vendor Due Diligence) ergeben, zu erkennen und diese entweder im Rahmen der Ausgestaltung der Transaktion z.B. durch entsprechende Vertragsgestaltungen zu adressieren oder ggf. im Falle sog. "Deal Breaker" auf die Transaktion zu verzichten. Der Steuerberater wird hier häufig tätig, um zu prüfen, inwieweit aufgrund der steuerlichen Verhältnisse des Transaktionsobjektes entsprechende steuerliche Risiken bestehen.

#### » Betriebswirtschaftliche Beratung

Neben seiner spezifischen Beratung in steuerlichen Fragestellungen wird der Steuerberater häufig auch als betriebswirtschaftlicher Berater tätig. Neben seinen betriebswirtschaftlichen Kenntnissen kommen ihm dabei häufig seine Kenntnis des betreuten Unternehmens sowie der Unternehmenseigner aber auch seine Rolle als externer, nicht in die Unternehmensstrukturen eingebundener Berater zugute (siehe dazu u.a. auch Mayer/Lehleiter in: DStR 1996 S. 1216 ff.). Gerade kleinere Unternehmen nutzen hier das Know-how der Steuerberater (siehe dazu auch Rieg/Gruber/Reißig-Thust in: BC 2012, 100 ff.). Daneben kommt dem Steuerberater auch dann eine besondere Rolle als Berater zu, wenn steuerliche Aspekte u.a. bei Investitionen oder ähnlichen Entscheidungen eine wesentliche Rolle spielen (Schanz, in: DStR 2015 S. 1986).

#### » (Tax) Compliance-Beratung

Auf Basis seiner vertieften steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Kenntnisse wie auch seiner oft langjährigen Kenntnis der Unternehmen ist der Steuerberater häufig geradezu prädestiniert, Mandanten im Aufbau eines angemessenen Tax Compliance Management Systems zu beraten. Dazu trägt auch bei, dass gerade in der Frage des Tax Compliance Risk Assessments weitreichende steuerliche Kenntnisse unerlässlich sind. Es sei allerdings darauf hingewiesen, dass sich Probleme ergeben können, wenn der Steuerberater bereits umfangreich in die Erfüllung steuerlicher Pflichten beim Unternehmen eingebunden ist.

# Einbindung des Steuerberaters in das Tax Compliance Management System eines Unternehmens

In Abhängigkeit von der Rolle, die der Steuerberater im Unternehmen wahrnimmt (allumfassendes Mandat oder begrenzte Mandate verschiedener steuerlicher Berater wie z.B. beim Nebeneinander verschiedener steuerlicher Berater in verschiedenen Ländern), gestaltet sich auch die Einbindung des Steuerberaters in das Tax Compliance Management System des Unternehmens unterschiedlich.

Der Steuerberater wird in der Regel in alle Grundelemente des Tax Compliance Management Systems des Unternehmens eingebunden. Er ist somit im Funktionssystem mit seiner Aufgabe und Verantwortung verankert. Im Rahmen der Definition der Prozesse des Tax Compliance Management Systems sind ihm die entsprechenden Prozessschritte zuzuweisen. Dies kann beispielsweise im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse, der Steuererklärungen und -voranmeldungen der Fall sein.

Er wird ebenso Teil des Informationssystems, indem er das Unternehmen über neue Entwicklungen auf dem Gebiet der Steuern informiert oder auch über den Stand der Erstellung der Abschlüsse und Steuererklärungen, der Veranlagungen oder auch über den Fortgang von Betriebsprüfungen, Verfahren, etc. die entsprechenden Ansprechpartner auf Unternehmensseite informiert. Ebenso ist er Empfänger von Informationen.

Der Steuerberater ist auch Teil des Überwachungssystems. Er kann dies passiv als Überwachter, wie auch aktiv als Überwachender sein, wenn er beispielsweise die Fristenkontrolle übernimmt oder Voranmeldungen oder Erklärungen übernimmt.

Obwohl der Steuerberater ein unternehmensfremder Dritter ist, ist er hinsichtlich seiner Rollen und Verantwortlichkeiten im Rahmen des Tax Compliance Management Systems ebenso zu erfassen wie alle anderen Mitarbeiter.

Bei der **Einrichtung des Tax Compliance Management Systems** kommt dem Steuerberater ebenfalls eine wesentliche Rolle zu. So kann er z.B. auch die Beschreibung des Tax Compliance Managements (Darstellung aller Grundelemente) erstellen.

In der Regel wird seine Rolle bei der Definition der Compliance-Ziele eher weniger wesentlich, ggf. nur beratend sein. Er ist in jedem Fall über die Tax Compliance-Ziele in Kenntnis zu setzen (*Kromer/Pumpler/Henschel*, in: BB 2013 S. 791, 800).

Im Rahmen der Risikoanalyse kann er auf Basis seiner Kenntnisse des Unternehmens wie auch seiner steuerlichen Kenntnisse wesentlichen Input für die Erfassung und Bewertung der Risiken einbringen. Auch bei der Risikoerfassung und -bewertung sind jedoch mögliche Fehler und Fehleinschätzungen des Steuerberaters zu berücksichtigen.

Auch bei der konkreten Definition der Compliance-Organisation und des Compliance-Programms ist der Steuerberater auf der Basis seiner Aufgabe und Verantwortung mit zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Tax Compliance-Kommunikation durch das Unternehmen müssen neben den eigenen Mitarbeitern zusätzlich auch Dritte, die in die Erfüllung steuerlicher Pflichten des Unternehmens eingebunden sind, über das Tax Compliance-Programm informiert werden. Unter die angesprochenen Dritten fällt natürlich und vor allem der Steuerberater des Unternehmens.

Das beinhaltet (Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016, Tz. 55):

- » Der Steuerberater muss vollständig über die Anforderungen an die auf ihn übertragenen Tätigkeiten aufgeklärt werden, die Erfüllung dieser muss vertraglich vereinbart werden.
- » Es muss sichergestellt werden, dass dem Steuerberater für die Durchführung seiner Tätigkeit alle notwendigen Informationen vollständig und rechtzeitig zur Verfügung gestellt werden.

» Das Unternehmen muss die Arbeitsergebnisse des Steuerberaters einer Plausibilitätskontrolle unterziehen und seine Tätigkeit angemessen überwachen.

Von Steuerpflichtigen, die über keine besondere steuerliche Sachkunde verfügen, wird grundsätzlich keine intensive Kontrolle der Arbeit des Steuerberaters erwartet: Sofern der Steuerberater in der Vergangenheit fehlerfrei tätig war und dem Steuerberater alle für seine Arbeit relevanten Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, darf sich der Steuerpflichtige auf ihn verlassen. Handelt der Steuerberater dann in der Ausführung seiner Pflicht leichtfertig, ist das dem Steuerpflichtigen weder straf- noch steuerrechtlich zuzurechnen (BFH, Urteil v. 29.10.2013, VIII R 27/10, Rz. 32 und 37). Besteht allerdings der Verdacht, dass der Steuerberater fehlerhaft handelt, ist seine Tätigkeit regelmäßig zu kontrollieren (BFH, Urteil v. 26.11.2008, V B 210/07, NV 2009 S. 362). Daneben kann der Steuerberater auch bei der Überprüfung/Überwachung des Tax Compliance Management Systems zu Rate gezogen werden. Dies allerdings nur dann, wenn er nicht in anderer Funktion bereits Bestandteil des Systems geworden ist. Der Steuerberater kann also sowohl Überwachter als auch Überwachender sein.

Und letztendlich ist er – auch als Externer – Teil der Compliance-Kultur des Unternehmens.

#### 5 Fazit

Durch die Einrichtung eines Tax Compliance Management Systems können zahlreiche Risiken minimiert oder sogar gänzlich vermieden werden. Es empfiehlt sich daher, für alle Unternehmen – unabhängig von Größe oder Branche – ein solches unter Berücksichtigung der unternehmensspezifischen Gegebenheiten zu implementieren.

Dem Steuerberater kann dabei eine Vielzahl von Rollen und Aufgaben im Rahmen der Einrichtung und des Betriebs des Tax Compliance Management Systems eines Unternehmens zukommen. Einerseits ist er mit seinen Kenntnissen auf dem Gebiet der Steuern und der Kenntnis des Unternehmens prädestiniert, dem Unternehmen als Berater beim Aufbau des Tax Compliance Management Systems zur Verfügung zu stehen. Andererseits ist er als Hilfeleistender in Sachen der Buchführung, als Ersteller von Abschlüssen, Steuererklärungen und -voranmeldungen und im Rahmen der Beratung zu einzelnen Sachverhalten selbst Teil des Tax Compliance Management Systems der Unternehmen und kann als solches nicht Teil der Überwachungsfunktion sein.